

法国数字经济税收相关问题探析

——基于全球 BEPS 行动计划

◆杨 杨 ◆杨晓倩

内容提要:近年来,数字经济的发展对法国经济与产业的发展起到了持续的、巨大的推动作用,法国正全力推动经济数字化。然而,数字经济本身的特点(如无形资产高度流动、数据的大规模使用等)和各地税制的不同,使得法国面临了一系列税收挑战,阻碍了法国数字经济的发展。因此,在 BEPS 背景下,法国对数字经济相关税收问题采取了大量的措施,并且这些措施对我国应对税收挑战也具有一定的借鉴作用。

关键词:法国;数字经济;BEPS;税收挑战

中图分类号:F812.423 **文献标识码:**A **文章编号:**2095-1280(2015)04-0007-06

一、法国数字经济发展现状

(一) 数字经济的含义

20世纪90年代末,“数字经济”这一概念由美国政府首先提出,这一概念不是凭空产生的,而是信息和通信技术爆炸所带来的转型过程的产物。数字经济是指一个基于信息化的经济系统,在这个系统中,数字技术(包括各种电子商务、在线支付服务、各类应用软件商店、在线广告、云端计算、参与式网络平台和极速贸易等)被广泛使用,给整个经济环境和经济活动带来了根本性的变化。同时,数字经济也是一个信息和商务活动都逐步向数字化过渡的全新的社会政治和经济系统。

(二) 数字经济在法国的发展历程

法国的数字经济发展水平在全世界是处于领先水平的,其发展在法国全国范围内所得到的政府与社会大众的支持度,其他很少有国家能与之媲美。^①根据 Rexecode 公布的研究报告,数字经济所带来的国民生产总值目前占法国国民生产总值近5%,与此同时,法国国家经济增长的25%、就业的3%以及投资总额的16%都来自于数字经济。可以看出,数字经济给法国的产业带来了巨大的转变,数字产业通过信息化以及技术创新,大大提高了其经济效益。另外,由于法国国内与数字经济发展相关的法律是相对比较完善的,所以吸引了许多国外大型数字企业将其大型数字中心设在法国,一些数据领域的大型国际公司(如IBM、Interxion、Telecity、Interoute、Telehouse、Equinix等)都在法国拓展其业务,且其年营业额相当可观。

近年来,数字经济给法国带来了翻天覆地的变化,政府日益意识到信息与技术创新的重要意义,加大了对信息系统基础设施的建设和对数字创新领域的投资,并且采取了一系列措施支持数字经济:首先,法国政府发布了《数字化路线图》,着力推动大数据革命,支持战略性高新技术;其次,

作者简介:杨 杨,女,贵州财经大学教授,中国社会科学院财经战略研究院博士后;杨晓倩,女,贵州财经大学财税学院硕士研究生。

^①徐睿:《法国数字经济日渐蓬勃》,《人民邮电》,2011年08月24日。

2006年以来,法国政府投资部支持了16个重大的数据中心项目,这些项目和其他数据公司联结起来可以覆盖法国主要的互联网交换点,是法国信息系统基础设施中重要的一部分;^①再次,法国工业、能源和数字经济部长埃里克·贝松发布了“数字法国2020”战略,该战略为法国信息化发展创造了一个良好的政策环境。该战略主要有三大主题:一是发展固定和移动宽带,2012年在城市和农村同时推动4G网络,逐步普及高清和移动形式的互联网电视、3D电视和互动电视服务;二是推广数字化应用和服务,预计于2020年普及电子政务,充分运用数字与智能办公;三是扶持电子信息企业的发展,特别是要关注中小电子信息企业,它们是推动技术创新的源泉。同时,负责数字经济和中小企业工作的生产振兴部副部长芙乐·珮瑞琳也强调要坚持一个原则,即数字化涉及经济发展与社会进步的方方面面,数字化建设不仅是某一个部门的职责所在,法国政府上上下下应全力支持和参与国家的数字化建设。

意识到数字经济的发展对法国经济的发展起到了持续的、巨大的推动作用,使得法国政府与整个社会都开足马力全力推动法国经济数字化。然而,在数字化进程中,不可避免地会面临许多挑战,这些挑战可能会阻碍数字经济的发展,其中,税收挑战就是让世界各国都密切关注的难点之一。

二、法国数字经济下面临的税收挑战

(一) 全球面临的税收挑战

1. 概况

在数字经济的传播越来越深远的背景下,全球的政治领袖、社会各界以及媒体越来越关注一个国际新问题,即跨国企业除了进行经济活动以外,还大肆地利用国家与地区的税制中存在的漏洞与空白,专门设立机构进行税务筹划,从而人为的减少应税所得或者将利润转移至没有(或者几乎没有)经济活动的低税率地区。2013年7月,OECD发布了《BEPS行动计划》,^②该计划是世界各国意识到税基侵蚀与利润转移(BEPS)的严重性所作出的初步行动方案,其中第一项行动计划就是召集对数字经济下面临的税收挑战的应对方案的研究。

2. 税收挑战产生的原因

数字经济下的税收挑战在一定程度上是由于数字经济本身的特点引起的,即对无形资产的高度依赖、对数据的大规模使用、其普遍采用多层面商业模式来获取免费产品所产生的外部效应价值以及确定价值创造的管辖地的困难,其中最基础又最重要的一个特点是对无形资产无可比拟的依赖性。在无形资产高度流动的过程中,税收领域会产生巨大的BEPS筹划空间,同时,跨国企业逐渐摆脱了传统商业模式中需要对每一个有经济业务的地方设立公司并管理该公司,及由于通信、外汇与关税等带来的全球供应链难以运作的困境,通过把基础设施集中在远离市场所在地,远程向市场销售大量货物与服务以及用最少的人力开展业务活动来分割商业实体运作等措施,实现了BEPS避税。另一个引起税收问题的原因便在于各国与各地区税制的不同,这些企业善于运用税制中的漏洞,以达到自身利益最大化。

3. 数字经济下避税模式简述

近年来,越来越多的国际大型科技跨国公司被爆出其运用数字经济下新型避税工具,通过一系列税收筹划,将大量资金转移到无税或低税的国家或地区,从而规避其应该缴纳的税款,如谷歌和脸谱,其所有业务几乎都以数据的收集、存储和出售的方式在线进行,但从这类活动中取得的绝大部分所得都由高税收管辖地转移到了避税地,即使这些数据是从高管辖地获得。国际避税案例中最

^①周衍冰:《大数据产业在法国的发展及应用》,《服务外包》,2014年第6期。

^②2013年7月19日,OECD公布的就有关税基侵蚀和利润转移(BEPS)问题开展多边合作的行动计划。

为典型的当属最近争论火热的美国苹果公司避税案，该公司多次被指出涉及逃税，并且陆续被称在美国、意大利等国家逃税。2015年3月，意大利指出苹果公司在意大利涉嫌逃税约8.79亿欧元（9.64亿美元），意大利监管机构认为苹果公司从2008年至2013年期间利用爱尔兰附属机构减少应纳税收入，从而减少应纳税额。

由数字经济引发的国际税收问题也给国际税收政策带来了挑战，其制定者要开始考虑当前国际税收框架的体制问题，该体制是否能应对数字经济所带来商业模式的改变，是否能保证在国家与地区内创造的价值都能被征税，并且要思考怎样制定国际税收规则以及怎样弥补税制漏洞与空白来防止逃税行为。

（二）法国面临的税收挑战

数字经济带来的国际避税是一个全球性的热点问题，法国的数字经济发展在全世界又是处于领先水平，这就导致了法国所面临的税收挑战问题在全球范围内更为突出、更亟待解决。同世界其他国家一样，法国在数字经济下所面临的税收问题也主要是由于无形资产高度运转、数据大规模使用、各地税制中存在漏洞等原因引起的，此处不再赘述，以下将具体分析法国面临的因立法无法有效地处理相关问题而带来的税收挑战。

1. 对数据的收集无法有效地征税而带来的税收问题

目前，许多成功的跨国公司在法国境内通过网络获取数据，并加以利用来获得可观的利润，但对于利用这些数据而带来的绝大部分所得，这些公司又从法国转移到了低税收管辖地（避税地），这就使得对来自法国境内所得的征税无法有效实施，从而导致大量的税收流失，给法国带来了巨大的经济损失。尤其是谷歌、脸谱、亚马逊等互联网大型跨国公司，其在法国几乎所有的业务都是以收集大量用户个人信息，并把这些信息卖给广告商的方式在线进行的，然而，让谷歌等其他跨国互联网公司缴纳更多所得税，难度十分大。例如，2011年，谷歌法国分公司表示其在法国境内营业收入总金额为1.929亿欧元，净利润为830万欧元，其中已交税650万欧元。但专家指出，2011年谷歌法国分公司营业收入的绝大部分来自广告，这项收入就近乎14亿欧元，是其所公布数目的7倍多；^①脸谱法国子公司2012年正式营业额是760万欧元，支付了19.1133万欧元的盈利税。与脸谱在法国的业务规模相比，这个金额看来实在少得可怜。据法国媒体估计，实际上2012年脸谱法国网站的营业额起码有3亿欧元，有3000万欧元的税前盈利。由于国际间利润转移，使得法国对来自于法国境内的巨额的营业收入无法有效征税，因此法国不得不另寻其他途径减少避税给国家税收带来的损失。

2. 数字经济中没有严格遵从独立交易原则

在数字经济飞速发展的过程中，跨国企业利用海外的关联公司逃税漏税的情况日渐突出。法国国内正全力追击的几个涉嫌逃税漏税的跨国企业（如谷歌、脸谱、亚马逊等），正是利用目前法国没有严格核查其运营是否遵从独立交易原则，而将其部分职能或者风险转移给法国以外的关联公司避税。根据法国国内跨国企业的避税方式，可以看出其立法存在两方面的问题：一是对转让定价问题的重视程度不够，跨国企业的关联公司间存在着大量不符合公平交易原则的内部交易，而法国对其的打击力度与惩罚强度明显不够；二是法国法律中关联公司间利息支出的扣除这一条例存在很大的漏洞，许多跨国企业正是利用这一条例，通过将其在法国国内的营业收入作为给海外公司的利息转移出去而避开其应缴的税收。

3. 数字经济中常设机构的定义不明确

随着数字技术的发展，法国国内网络信息的共享程度越来越高，不仅使得网络数据的提供者无

^①中国网：《谷歌逃税面临法国税务局指控 罚款高达10亿欧元》，2014年02月10日。

法对其提供数据的行为取得收入，而且成为法国互联网企业获利的手段。这些企业通过数据的收集、存储与转售的方式取得收入，但由于信息化，他们的成本是非常低的。因此，越来越多的互联网跨国公司在法国境内设立机构，随之而来的国际避税问题也越来越严重。这一现象主要是由于法国对数字经济中常设机构的定义不明确引起的，应该分配给数据提供者的利润无法找到其来源，这些利润便顺其自然地被网络公司占有。

4. 数字经济中研发税收抵免未被重视

研发税收抵免是一项税收优惠与激励政策，能够减少开展业务的公司研发方面的支出，相当于一种间接的政府资金支持。它能在一定程度上促进企业研发活动，提高企业的营业收入及国际竞争力，从而间接增加一个国家的税收收入。然而，在法国研发税收抵免还没有被用于数字经济中，使得法国的一些创新型科技公司（尤其是中小型数字技术研发公司）缺乏创造活力，从而间接导致了其营业收入低和税收收入低。

在数字经济下，法国正面临着来自国外跨国公司逃税和来自国内税制漏洞而引起的税收挑战双重压力，开始意识到了这些挑战给法国经济带来的危害，也开始采取措施来应对数字经济中相关税收问题。

三、BEPS 背景下法国应对数字经济相关税收问题的举措

在经济全球化的形势下，税收在国际领域面临着税基侵蚀和利润转移（BEPS）的严峻挑战，尤其是数字经济的发展使得国际大型跨国企业利用数字技术进行国际避税，给世界各国的经济发展带来了极大的阻碍，因此各国纷纷采取应对措施来抵制国际避税。就国际社会而言，各国都达成一致并形成联盟，如 OECD、G20 等，而如今最重要的一个成果就是 OECD《解决税基侵蚀与利润转移》（BEPS）报告的发布及制定的相应行动计划，不仅重塑了国际税收规则，而且能够指导国际税收征管合作，对未来世界税收协调与合作会有重大影响。就各国国内而言，他们也开始着力打击国际避税，针对国内税制存在的空白与漏洞，不断进行完善。当然，在 BEPS 背景下，法国也开始采取措施应对数字经济相关税收问题。

（一）法国针对跨国企业逃税提出反避税措施

1. 加强税收调查力量

目前，税收问题是法国经济发展遇到的大难题之一，法国政府展开了全国范围内的深层次税收调查，并制定了详细的调查方案，为打击税收欺诈和重大的经济金融犯罪做好充分的准备，这主要体现在税务机构的职能拓展上。首先，法国在税务机构设立了专门从事税收调查的税务警察。他们通过搜查和逮捕的权利来执行国家税法、查办偷税漏税案件及打击偷税漏税犯罪活动，对治理重大腐败和税收欺诈意义重大；其次，在国外税警的基础上，拓展了法国国内税警的调查权。在其他国家，税警主要责任是税务稽查，然而在法国，其职能扩展到了反洗钱领域，税务机关可以根据非法收入来源的信息进行税务稽查和起诉。

2. 在一定程度上增加银行的透明度

2013 年，瑞士银行法国分行涉嫌“与其瑞士母公司合谋协助客户逃税”事件被爆出后，法国政府开始关注银行的不合法行为，经调查发现，跨国银行通过其内部信息了解有逃税意图的客户，并通过为他们设立海外账户，把其在法国境内的营业收入转移出去，帮助他们逃税。为应对银行这种行为，法国政府制定了新措施来增加法国银行的涉税信息报送义务，要求法国银行每年都要报送其国外分支机构的名单，以及其经营业务的详细内容，包括交易、营业额等。因此，这在一定程度上增加了法国银行的透明度，将大大降低银行协助逃税的可能性，维护法国的税收权益。

3. 公布不合作的国家或地区名单

许多地域偏远的国家或地区靠自身产业的发展来促进整个国家或地区经济发展是很难的，而他

们通过制定很低的税率来吸引其他国家的大型跨国企业将其营业收入转移至该国家或地区，积极地成为这些企业的“避税地”，来保证本地的经济发展，因此他们不愿意与其他国家交换税收情报。面对这样的情况，法国采取了公布这些国家或地区名单的措施，并规定凡是向该名单中国家或者地区的居民支付利息、股息以及特许权使用费，其适用的预提税税率将提高到 75%。

4. 开展国际税收情报的自动交换

税收情报交换是国际税收征管合作的重要形式之一，对 BEPS 背景下打击跨国偷税漏税具有积极的意义。在国际避税越来越严重的形势下，法国政府提出了与世界各国自动交换税收情报，通过与缔约国签订税收协定或情报交换协议来相互交换所需要的信息，从而能清晰地掌握法国境内跨国企业的每一笔资金动向，并能及时处理这些企业不合法的资金转移，极大地减少国际避税。

(二) 法国对数字经济下其税制中存在的空白与漏洞的弥补

上文在分析法国面临的税收挑战时，讨论了法国在数字经济下其税制存在的一些问题，如网络数据的使用、转让定价规则等。对于这些税制的空白与漏洞，法国采取了一些措施来弥补。

1. 法国拟对数字经济征税

在法国之前的税制中，对于数字经济的征税仅限于对数字技术企业的所得征税，所以互联网行业网络数据的收集、出售几乎是零成本，才吸引了大量如谷歌、脸谱等互联网公司至法国设立子公司，相应也带来了大量税收问题。因此，法国提出了拟对数字经济征税。首先要解决的就是对数据的收集征税，法国政府设立一种新税，对在法国境内网络数据的收集及利用征税。其次，要对数字经济中的常设机构重新定义。在之前的税制中，无法找到实际的常设机构来分配利润，也是造成互联网行业成本低的重要原因。法国对常设机构给了明确的定义：一是设定“自由工作”用户，这些用户在提供数据时必须被认为是网络公司的收入来源；二是认定虚拟常设机构，对在法国境内为网络数据的收集提供服务的公司，应视为虚拟常设机构。同时，在数字经济中运用研发税收抵免，鼓励创新性数字技术公司研发新技术，提高其国际竞争力，给数字经济的发展提供动力。

2. 法国增加了关联公司之间交易的规则

法国境内跨国公司将利润或者风险转移到海外的关联公司来避税的手段，给法国的税收征收带来了极大的阻碍。随着关联公司之间这种伪交易被识破，法国政府开始重视关联公司的动态，并通过立法来控制关联公司之间的交易。为保证关联公司之间的交易是按照独立交易原则进行的，法国强化了转让定价规则，规定关联方的风险和无形资产的转移、集团内部实体之间财产转让等，必须以证明其运营是按照公平交易原则进行的为前提。另外，法国也取消了关联公司之间利息支出的扣除，为防止关联公司之间利用利息支付来转移利润，法国立法规定一个法国公司支付给出借公司的利息，经扣除后缴纳的税款低于按照法国税法需缴纳的税款 25% 以下，该利息扣除将被取消。

BEPS 背景下，法国一方面采取了全国范围内打击国际避税的措施，通过调查逃税企业并给予一定的处罚的方式，制止跨国企业避税；另一方面，法国通过立法弥补其税制中的空白与漏洞，运用这种内部力量从本质上遏制避税可能发生。在这些具体措施的共同作用下，法国境内逃税的跨国企业正在被曝光，并且其逃税的可能性越来越小。法国对数字经济下税收问题的成功处理，将给我国处理税收问题带来许多的启示，是值得我国借鉴的。

四、法国应对数字经济下税收挑战对我国的启示

近年来，我国在应对由数字经济带来的税收挑战方面也采取了许多措施，但是在国际税收管理方面尚有一些不足，而法国具有较为成熟的国际税收管理体系和应对税收挑战的具体措施，是值得我国学习和借鉴的。

(一) 完善税制体系，提高我国对数字经济下 BEPS 问题的应对能力

中国现行的税制主要在于强调保持现有中央和地方财力格局总体稳定，保证稳定的税负，但是

对于国际税收管理的法律规定不够充足，其具体依据主要还是特别纳税条例和非居民税收管理工作的规范性文件，因此中国现在正处于税制改革的关键时刻。首先，要完善转让定价、资本弱化、关联公司之间利润转移、跨境税源管理等法律规定，特别是关联公司之间的利润转移，明确规定其应遵循独立交易原则，系统地构成一套从跨国资本进入到资本退出过程中保证各个环节纳税的税制体系；其次，银行等一些金融机构帮助跨国企业逃税在全世界都很普遍，且其带来的损失对一个国家的经济具有很大的冲击，而解决这一现象的强有力的措施就是强制规定银行定期披露相关信息，提高信息透明度，随时了解跨国企业资金流向，这样能有效地防止其利润转移；同时，要加强对跨国企业逃税漏税行为的惩罚措施，增加其逃税的成本，让其逃税的期望收益小于不逃税时的期望收益，使跨国企业能自觉纳税。

（二）加强国际税收管理的手段，积极打击国际避税

当前，税基侵蚀和利润转移现象在全世界越来越普遍，对税收收入、税收主权、税收公平和资源的有效配置都带来了严重的影响。因此，除了税制改革这一内在保证，我国还要加强打击国际避税的力度，增加国际税收管理的手段。目前，法国尤为重视的是与各国国际税收情报的自动交换，这是非常值得中国学习的。通过交换情报，特别是与低税率地区的国家交换情报，中国能明确地知道跨国企业在其他国家的关联公司，以及这些关联公司是否只是一个空壳公司，其用途是否只是用于转移利润，这样就能有针对性地采取措施，防止税源流失。当然，还要通过与其他国家合作，找出“避税天堂”，并公布其名单，与其他国家共同抵制这些“避税地”，维护我国税收权益。除此之外，中国还要加强税收调查力量，设置专门的机构，打击税收欺诈和重大金融犯罪，并拓展其职能，给予其特殊的权力，使得犯罪行为能在第一时间被查处，这样将大大提高打击逃税漏税的效率。

除了上述措施，中国还应积极地加入国际反避税组织和参加国际税收活动。一方面，在这些组织的领导下有效地打击国际税收问题；另一方面，还要努力成为制定国际税收规则的成员，在 BEPS 行动中积极地维护中国自身的利益。当中国税制完善了，打击国际避税的力度加强了，中国在税收协调与合作中将更加积极主动，发挥更大作用，做出更大贡献。

参考文献：

- [1] OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy [M]. 2015.
- [2] [英] 基恩·威利茨. 数字经济大趋势——正在到来的商业机遇 [M]. 徐俊杰、裴文斌，译. 北京：人民邮电出版社，2013.
- [3] 国家税务总局税收科学研究所. 2013 年世界税收大事记 [G]. 2014.
- [4] 中国国际税收研究会. 2014 世界税收发展研究报告 [M]. 北京：中国税务出版社，2014.
- [5] 廖体忠. BEPS 行动计划的影响及我国的应对 [J]. 国际税收. 2014, (7).
- [6] 夏奇峰. 法国涉外税收与 R&D 税收政策的调整 [J]. 全球科技经济瞭望, 2007, (9).

（责任编辑：盛桢）